ANNALES
UNIVERSITATIS MARIAE CURIE-SKŁODOWSKA
LUBLIN – POLONIA
VOL. XXXVII SECTIO H 2003

Doradca finansowy Metalexport S.A.

JÓZEF MARZEC

Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem

The expense calculation in managing an enterprise

Aktualne doświadczenia funkcjonowania przedsiębiorstw w krajach o gospodarce rynkowej wykazują,, że jedną z podstawowych dróg zmierzających do utrzymania konkurencyjnej pozycji wśród innych firm na rynku, jest szeroko rozumiana redukcja kosztów. Podejmuje się poszukiwania takich metod i dróg obniżki kosztów, które pozwoliłyby utrzymać lub poprawić pozycję firmy i gwarantować jej perspektywiczny rozwój. Zdolność do utrzymania racjonalnego poziomu kosztów miała zawsze duże znaczenie dla sytuacji i standingu finansowego przedsiębiorstwa w krajach o gospodarce rynkowej. W tych warunkach istotnego znaczenia nabiera poszukiwanie rozwiązań w zakresie rachunku kosztów, stanowiącego podstawowe źródło informacji dla potrzeb zarządzania.

We wszystkich jednostkach gospodarczych coraz częściej stawiamy sobie pytanie: ile kosztuje to, co zamierzamy realizować? ile kosztuje nowa maszyna lub remont dotychczasowej, ile kosztuje zmiana konstrukcji produkowanego przez nas wyrobu albo zmiana technologii jego wytwarzania i jaki efekt z tego będzie? Jaki zysk sobie zapewnimy?

Przedsiębiorstwo stale musi rozważać takie kwestie, jak:
– czy podjąć się określonych działań?
– kiedy działanie rozpocząć?
– jaka będzie efektywność zamierzonych działań?
– jaki będzie okres zwrotu poniesionych kosztów?

Informacji dla udzielenia odpowiedzi potrzebujemy szybko, nie możemy czekać na sprawozdanie finansowe lub dane z zakresu kosztów na koniec miesiąca. Często więc naszego zapotrzebowania nie spełnia sprawozdawczy

rachunek kosztów i wyników, dostosowany do wymogów sprawozdawczych. Potrzebne dane o kosztach, w różnych przekrojach analitycznych, w układach dynamicznych, z wypracowaniem wzorców kosztów, projektowanych ich przyszłych lub docelowych wielkościach może i powinna dostarczyć rachunkowość zarządcza.

Rachunkowość zarządcza jest procesem identyfikacji, pomiaru, gromadzenia, przetwarzania i przekazywania informacji użytkownikom wewnątrz przedsiębiorstwa. Dostarcza im danych, będących bazą do podejmowania decyzji gospodarczych, do planowania i kontroli działalności. Informacja ma w tym procesie istotne znaczenie. Musi być użyteczna w tym sensie, że podejmujący decyzje powinien wykorzystywać wyłącznie informacje niezbędne, istotne dla podjęcia określonej decyzji.

Z dostarczonych informacji o kosztach musimy „umieć je czytać" i rozumieć prezentowane dane liczbowe. W tym celu niezbędne jest poznanie najbardziej istotnych problemów rachunku kosztów.

W artykule pragnąłbym zaprezentować dwie grupy problemów:

– istotę i zadania rachunku kosztów w jednostce gospodarczej z praktycznego punktu widzenia,

– metody i techniki zarządzania kosztami.

Istota i zadania rachunku kosztów

Rachunek kosztów w przedsiębiorstwie obejmuje ogół czynności zmierzających do ustalenia wysokości kosztów własnych w odpowiednich przekrojach, ponoszonych w przedsiębiorstwie (jednostce organizacyjnej) na wytworzenie i realizację określonej produkcji lub świadczonych usług, niezbędnych przede wszystkim dla potrzeb kontroli gospodarki danej jednostki. Inaczej mówiąc, przez pojęcie rachunku kosztów rozumie się tę część rachunkowości, która polega na gromadzeniu i rozliczaniu kosztów w celu dokonania ich kalkulacji, ustalania kosztów produkcji niezakończonej, wyceny zapasów wyrobów gotowych i obliczaniu kosztów sprzedanych produktów lub usług współmiernych do przychodów z ich sprzedaży.

Ujmując rachunek kosztów kompleksowo w działalności przedsiębiorstwa przyjąć należy, że obejmuje on:

– planowanie kosztów (budżety kosztów), ustalenie ośrodków odpowiedzialności za koszty,

– ewidencję (gromadzenie), rozliczenie i kalkulację kosztów rzeczywistych,

– kontrolę i analizę kosztów własnych jednostki oraz rachunek efektywności przedsięwzięć przy pomocy elementów kosztów.

Szeroko rozumiany rachunek kosztów w połączeniu z pojęciem *rachunkowości zarządczej* polega więc na badaniu i transformowaniu, według przyjętego

modelu i norm, informacji o kosztach i przychodach działań: przeszłych, bieżących i zamierzonych w celu wspomagania zarządzania podmiotem.

Pod pojęciem *kosztów własnych* przedsiębiorstwa (podmiotu gospodarczego) rozumie się wyrażone w pieniądzu zużycie środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych, materiałów, paliwa, energii, usług, czasu pracy pracowników oraz niektóre wydatki działalności danej jednostki gospodarczej w określonej jednostce czasu.

Zadania rachunku kosztów można określić następująco:

1. Systematyczne informowanie kierownictwa jednostki organizacyjnej w zakresie planowania kosztów procesów i ich kontroli oraz analizy działań i oceny osób odpowiedzialnych za ich realizację.

Podstawowymi narzędziami informowania są tu:

– rachunek kosztów standardowych (normatywnych) – informacja o przyczynach odchyleń od kosztów normatywnych,

– rachunek kosztów stanowisk pracy (w tym rachunek kosztów bezczynności),

– budżetowanie (preliminowanie) kosztów i przychodów wg ośrodków odpowiedzialności, szczególnie w odniesieniu do kosztów pośrednich.

2. Przekazywanie informacji o poziomie zyskowności (lub marży na pokrycie kosztów stałych i zysków) w przekroju produktów (rodzajów usług), klientów, kanałów dystrybucji, segmentów geograficznych itp. Służą one do alokacji zasobów, polityki cen, zaniechania produkcji nierentownych produktów lub świadczonych usług itp.

3. Dostarczanie informacji do podejmowania decyzji specjalnych lub dostosowawczych określanych mianem taktycznych, dotyczących np. dodatkowych zamówień, czy rozwiązywania pojawiających się problemów itd. Podstawą do podejmowania takich decyzji będzie rachunek ekonomiczny prowadzony dla określonych przedsięwzięć czy zamierzeń lub kalkulacja wstępna kosztów.

4. Przygotowywanie informacji i procedur do podejmowania decyzji strategicznych, długofalowych przedsięwzięć, podejmowania produkcji nowych produktów lub świadczenia usług o wysokim standardzie jakości, czy kosztów angażowania kapitału na szereg lat.

Istotnymi narzędziami do przeprowadzania rachunku ekonomicznego tego typu decyzji będą:

– informacja o podziale kosztów na zmienne i stałe w danej jednostce gospodarczej oraz o relacjach w ich kształtowaniu się w zależności od rozmiarów wykonywanej produkcji lub świadczonych usług,

– preliminarze kosztów,

– wieloletnie plany kosztów oparte na długofalowych zamierzeniach,

– kalkulacje projektowanego poziomu kosztów wyrobów nowych lub modernizowanych (nowych usług) opracowywane dla roku docelowego oraz lat pośrednich.

5. Dostarczanie danych i informacji, które regulowane są odpowiednimi przepisami prawa, obejmującymi rachunkowość finansową i sprawozdania finansowe udostępniane użytkownikom zewnętrznym.

Użytkownicy ci, otrzymując sprawozdania finansowe danej jednostki oczekują, że umożliwi im ona ocenę wyników działalności jednostki i jej stanu finansowego. Aktywna rola rachunku kosztów sprowadza się tu do wyceny zapasów produkcji w toku i wyrobów gotowych oraz pomiaru wyniku finansowego, co wymaga kalkulacji kosztów.

Schematyczny układ zadań rachunku kosztów i narzędzi informowania o kosztach prezentuje tab. 1.

Rozpatrując zadania *rachunku* kosztów z punktu widzenia zakresu ich wykorzystania w zarządzaniu przedsiębiorstwem można je sprowadzić do dwóch podstawowych grup problemów:

1) dostarczanie danych o kosztach dla potrzeb ustalenia prawidłowego wyniku finansowego oraz sytuacji majątkowej i finansowej przedsiębiorstwa;

2) dostarczanie właściwych informacji dla potrzeb zarządzania przedsiębiorstwem. Prezentowane funkcje łączą się z dwoma kręgami odbiorców, których potrzeby informacyjne o kosztach są zaspokajane:

a) odbiorcy zewnętrzni, tacy jak:

– banki i inni pożyczkodawcy oraz wierzyciele,

– właściciele będący udziałowcami lub akcjonarjuszami firmy oraz inni inwestorzy zewnętrzni,

– agendy rządowe, do których zaliczyć należy w szczególności władze podatkowe (urzędy skarbowe) i organy statystyczne (Główny Urząd Statystyczny i jego oddziały terenowe),

b) odbiorcy wewnętrzni, do których zalicza się kierownictwo i bezpośrednich właścicieli przedsiębiorstwa.

Zewnętrzni odbiorcy zainteresowani są otrzymywaniem informacji dostarczanej przez rachunkowość przedsiębiorstwa (w tym również przez rachunek kosztów), umożliwiającej im ocenę wyników działalności jednostki i jej stanu finansowego:

– banki, pożyczkodawcy i wierzyciele interesują się w szczególności stopniem ryzyka związanym z udzieleniem kredytów, pożyczek i dostaw z odroczonym terminem płatności,

– właściciele i inwestorzy zewnętrzni potrzebują informacji o zdolności firmy do kontynuacji działalności w określonym czasie oraz o tym, jakie wyniki finansowe osiąga jednostka i czy gwarantują one opłacalność zainwestowanego kapitału,

– władze podatkowe wykorzystują dostarczane informacje dla potrzeb określania należności podatkowych oraz ich egzekwowania,

– państwowe organy statystyczne w oparciu o uzyskiwane informacje statystyczne dokonują, ocen ogólnej sytuacji gospodarczej w kraju oraz

podstawowych dziedzin gospodarowania, a centralne agendy rządowe wykorzystują te dane do kierowania gospodarka narodową, jako całością, głównie przy użyciu pośrednich instrumentów ekonomicznych.

W celu umożliwienia agendom rządowym oraz pozostałym odbiorcom zewnętrznym porównywania danych o kosztach oraz ich agregowania w potrzebne zbiory, rachunek kosztów podlega państwowej (w tym ustawowej) regulacji w zakresie:

– pojęcia i zakresu kosztów, stanowiących przedmiot rachunku,

– zasad wyceny zapasów i obliczania wyniku finansowego,

– periodyzacji kosztów.

Podstawowymi aktami prawnymi regulującymi te problemy są:

* ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości (jednolity tekst: Dz.U. 2002, nr 76, poz. 694), określająca głównie:

– zasady wyceny zapasów (w tym produktów w toku produkcji, produktów gotowych, materiałów, inwestycji rozpoczętych i środków trwałych wytworzonych we własnym zakresie) – art. 28 i 34 (z uwzględnieniem postanowień art. 17, ust. 2, pkt 4),

– zasady amortyzowania (zużycia) środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych i odnoszenie ich w ciężar kosztów – art. 32, 33,

– pojęcie i zakres kosztów stanowiących przedmiot rachunku kosztów oraz ich ujęcie w rachunkowości przedsiębiorstwa – art. 28 ust. 3, art. 29 ust. 1, art. 30 ust. 4, art. 31 ust. 3, art. 34, 34c, 35 i 39;

* ustawa z 15 lutego 1992r. o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujacych zasady opodatkowania (Dz.U. z 2000 r. nr 54, poz. 654 z późniejszymi zmianami), określająca pojęcie kosztów uzyskania przychodów, a także zasady amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych – rozdział 3, art. 15 i 16.

Wymogi ogólnopaństwowe dotyczące udostępniania odbiorcom zewnętrznym informacji ekonomicznych z zakresu kosztów ograniczaja ich układ klasyfikacyjny do rejestracji w układzie rodzajowym. Taki układ wynika także z załącznika nr 1 do ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, dotyczacego wzoru „Rachunku zysków i strat" w wariancie porównawczym, w którym określono minimalny zakres pozycji układu rodzajowego kosztów.

Druga grupa odbiorców informacji z zakresu kosztów to odbiorcy *wewnętrzni w przedsiębiorstwie*, do których zaliczyć należy *kierownictwo i właścicieli* jednostki gospodarczej.

Dla tych osób rachunek kosztów powinien:

– dostarczać wiarygodnych danych liczbowych umożliwiających ustalenie prawidłowego wyniku finansowego działalności przedsiębiorstwa,

– stanowić instrument kontroli gospodarki jednostki gospodarczej,

– stanowić podstawę do podejmowania określonych decyzji gospodarczych w przedsiębiorstwie.

Tab. 1. Zadania rachunku kosztów

Zadania rachunku kosztów	Narzędzia informowania	Zakres informacji
System informacji kierownictwa w zakresie: – planowania kosztów – analizy działań i oceny osób odpowiedzialnych	Standardy. RKN – rachunek kosztów normatywnych, RKSP – rachunek kosztów stanowisk pracy. Budżetowanie	Przyczyny odchyleń. Koszty bezczynności. Koszty pośrednie
Przekazywanie informacji o poziomie zyskowności	W przekroju: – klientów, – kanałów dystrybucji, – segmentów geograficznych	Cel: – alokacja zasobów, – polityka cen, – zaniechania produkcji
Dostarczanie informacji do podejmowania decyzji taktycznych: – w zakresie dodatkowych zamówień, – rozwiązywania pojawiających się problemów	Rachunek ekonomiczny, kalkulacja wstępna kosztów	Informacja o podziale na koszty zmienne i stałe
Przygotowanie informacji i procedur do podejmowania decyzji strategicznych: – długofalowe przedsięwzięcia, – podejmowanie produkcji nowych wyrobów (usług) o wysokim standardzie (nowoczesnych generacjach)	Wieloletnie planowanie i prognozowanie. Kalkulacja projektowanego poziomu kosztów wyrobów. Preliminowanie kosztów pośrednich. Rachunek ekonomiczny	Okresy wieloletnie
Dostarczanie danych i informacji dla rachunkowości finansowej: – dla wyceny zapasów wyrobów, produkcji niezakończonej i in., – dla określenia wyników finansowych	Sprawozdawczość finansowa dla: – użytkowników zewnętrznych, – użytkowników wewnętrznych	Ocena działalności: – GUS, urzędy skarbowe, właściwe banki – w przedsiębiorstwie

Rachunek kosztów w przedsiębiorstwie musi dostarczać informacji niezbędnych na *wszystkich szczeblach* zarządzania w bieżącym *kierowaniu działalnością* nie tylko całej jednostki gospodarczej, ale również poszczególnych jej komórek organizacyjnych.

Wykorzystanie rachunku kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem należy rozpatrywać w powiązaniu z podejmowaniem określonych decyzji gospodarczych, które można podzielić na:

1) Decyzje wyprzedzające odpowiednie działania, dotyczące przyszłych przedsięwzięć, np.:

– zamierzeń inwestycyjnych związanych z budową nowych obiektów lub modernizacją, względnie rozbudową istniejących zakładów lub ich części,

– przedsięwzięć naukowo-badawczych lub przedsięwzięć technicznych (związanych z badaniami lub przygotowaniem do uruchomienia nowych wyrobów względnie modernizacji technologii wytwarzania albo wprowadzania materiałooszczędnych procesów wytwarzania lub wprowadzania nowych materiałów pozwalających na uzyskanie oszczędności),

– przedsięwzięć organizacyjnych, mających na celu usprawnienie organizacji produkcji lub organizacji pracy poprzez zmiany w organizacji procesu produkcyjnego (zmiany w organizacji wydziałów produkcyjnych, specjalizację i kooperację produkcji, zarówno wewnętrzną, jak i zewnętrzną, lepsze i sprawniejsze wyposażenie stanowisk roboczych w narzędzia i przyrządy, materiały lub półfabrykaty, dokumentację techniczną i usprawnienie transportu wewnętrznego), a związanych jednocześnie z potrzebą przygotowania odpowiednich rozwiązań usprawniających;

2) Decyzje związane z bieżącą działalnością gospodarczą w przedsiębiorstwie, a w szczególności z działalnością produkcyjną jako jego podstawową funkcją.

3) Decyzje wynikające z oceny działalności przedsiębiorstwa w okresach ubiegłych, np: miesięcznych, kwartalnych, rocznych, oparte na wnioskach z analizy, zmierzających do usprawnienia działalności w przedsiębiorstwie.

Tak ujmując *rolę kosztów jako instrumentu zarządzania* możemy wyodrębnić:

a) w pierwszej grupie decyzji można wymienić takie instrumenty zmierzające do zapewnienia efektywności ekonomicznej tych przedsięwzięć, jak:

– rachunek ekonomiczny,

– planowanie i prognozowanie kosztów,

– prognozowanie i kształtowanie cen z wykorzystaniem kalkulacji kosztów i prognoz rynkowych,

b) w grupie decyzji związanych z bieżącą działalnością przedsiębiorstwa wyodrębnić można przede wszystkim takie rozwiązania rachunku kosztów, które mają na celu bieżące śledzenie przebiegu produkcji i obserwacje kształtowania się kosztów produkcji w ramach obowiązujących norm, wzorców lub preliminarzy oraz dostarczanie możliwie szybko informacji w tym zakresie kierownictwu przedsiębiorstwa. Właściwymi instrumentami zapewniającymi informacje o skutkach bieżących decyzji gospodarczych na wszystkich szczeblach zarządzania w przedsiębiorstwie są:

– rachunek kosztów normatywnych (w zakresie kosztów bezpośrednich),

– planowanie i rozliczanie kosztów według stanowisk pracy (w zakresie kosztów pośrednich – wydziałowych),

– wewnątrzzakładowy rozrachunek gospodarczy powiązany z operatywnym planowaniem produkcji i kosztów,

– kalkulacja wstępna kosztów oparta na normach bieżących,

– kompleksowy system informacyjny funkcjonujący w przedsiębiorstwie,

c) w grupie decyzji wynikających z oceny działalności przedsiębiorstwa za okresy ubiegłe instrumentami są wszelkiego rodzaju oceny i analizy działalności gospodarczej w postaci analiz:

– problemowych,
– okresowych,
– rocznej działalności.

Analiza działalności gospodarczej posługuje się danymi rzeczywistymi za okresy ubiegłe w porównaniu do przyjętych w przedsiębiorstwie założeń planowych lub dokonuje oceny dynamiki z okresami poprzednimi. Jej zadaniem w odniesieniu do kosztów jest ocena, na ile umożliwiły one realizację wysokości wygospodarowanego zysku poprzez dotrzymanie poziomu kosztów niezbędnych i obniżkę kosztów uzyskania przychodów. Rola wzorców w analizie ma charakter pomocniczy, służący porównaniom z rzeczywistym poziomem kosztów za okres sprawozdawczy.

Wzorce kosztów mogą spełniać aktywną rolę przy ocenie wyboru przyszłych decyzji gospodarczych lub sygnalizowaniu o odchyleniach albo nieprawidłowościach wynikających z podejmowania bieżących decyzji.

Tak ujmując rolę rachunku kosztów w przedsiębiorstwie należy uznać, że informacje płynące z rodzajowego układu kosztów, jakich według ogólnych wymogów zewnętrznych dostarcza rachunkowość, nie mogą spełnić oczekiwań użytkowników wewnątrz przedsiębiorstwa. Stąd też niezbędne jest rozbudowanie rachunku kosztów o dodatkowe przekroje klasyfikacyjne i zastosowanie w ich ramach odpowiednich zasad grupowania kosztów i sposobów ich prezentacji.

Do takich przekrojów zaliczyć należy w szczególności:
– układ kalkulacyjny kosztów,
– funkcjonalny układ kosztów oraz według miejsc ich powstawania,
– układ z podziałem na koszty stałe i zmienne czyli według stopnia reagowania kosztów na zmiany rozmiarów produkcji.

Innymi słowy, niezbędne jest zorganizowanie wewnątrz przedsiębiorstwa i tylko dla wewnętrznych jego potrzeb, rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej.

Metody i technika zarządzania kosztami

Stosowane powszechnie w polskich przedsiębiorstwach przemysłowych metody kalkulacji kosztów jednostkowych produktów, a szczególnie rozliczenia i kalkulacji kosztów wydziałowych, nie dają, właściwej podstawy do kontroli przyszłych kosztów wytwarzania, prowadzenia rachunku ekonomicznego różnego rodzaju przedsięwzięć technicznych, inwestycyjnych lub organizacyjnych, badań symulacyjnych, wariantowania planów oraz obliczeń inżynierskich niezbędnych przy przygotowaniu uruchomienia nowych wyrobów, zmian w technologii wytwarzania lub modernizacji produkowanych wyrobów.

Tradycyjne formy rachunku kosztów stosowane powszechnie w przedsiębiorstwach przemysłowych i zorganizowana na ich podstawie kontrola i analiza

nie zaspokajają potrzeb rachunkowości zarządczej, która w praktyce zajmuje się głównie rozwiązywaniem zagadnień związanych z podejmowaniem decyzji o długim lub krótkookresowym horyzoncie czasowym.

W okresie ostatnich kilkunastu lat dokonał się znaczny postęp w rozwoju rachunkowości zarządczej, powstały nowe koncepcje, metody i techniki, które wspomagają zarządzanie kosztami w sposób operatywny, kompleksowy i docelowy. Rachunkowość zarządcza staje się integralną częścią procesu zarządzania. Istotną częścią tego procesu jest zarządzanie „poprzez koszty".

Mówiąc o możliwościach obniżania kosztów jako jednym z podstawowych czynników decydujących o konkurencyjności i rynkowym sukcesie przedsiębiorstwa, należy mieć na uwadze fakt, że koszty to jedynie ekonomiczny miernik zużywanych w trakcie działalności firmy zasobów takich, jak: pracy ludzkiej, maszyn, energii.

Wysokie koszty są wynikiem a nie przyczyną niskiej efektywności ekonomicznej przedsiębiorstwa. Nie można ich zmienić, dopóki nie zmieni się sposobu wykorzystywania zasobów, czyli sposobu funkcjonowania firmy.

Z powyższego wynika, że zarządzanie kosztami musi odbywać się na dwóch zasadniczych poziomach:

- podejmowania decyzji inwestycyjnych (kontrola kosztów przyszłych),
- zwiększania efektywności operacyjnej (kontrola kosztów bieżących).

Zarządzanie kosztami na poziomie **strategicznym** wymaga decyzji o charakterze długofalowym (wymagającym decyzji inwestycyjnych), związanych z wielkością zdolności produkcyjnych, zakresem działania (np. uzupełnianiem lub porzuceniem produktów i rynków) oraz relacjami z innymi firmami (dostawcami, odbiorcami, partnerami kooperacyjnymi, konkurentami).

Na tym poziomie zarządzania kosztami, kiedy projektuje się konstrukcję wyrobu (półfabrykatu) oraz planuje technologię jego wytwarzania (a tym samym określa przebieg procesu produkcyjnego i niezbędne urządzenia produkcyjne) znana jest większość kosztów, Oczywiście, strategia musi zakładać, że cały proces tworzenia nowych produktów jest podporządkowany rygorowi zarządzania przyszłymi przychodami i kosztami.

Zarządzanie kosztami na poziomie **operacyjnym** ma z kolei zapewnić zwiększenie efektywności w procesach produkcji i sprzedaży. Polega ono na skracaniu czasu operacji (poprzez zmiany w technologii i organizacji produkcji), lepszym wykorzystaniu ludzi i majątku zarówno u siebie, jak i u dostawców. Efekty uzyskane dzięki temu są równocześnie widoczne w postaci niskich kosztów produkcji. Firmy stosują wiele metod i mechanizmów poprawy efektywności, które w większości opierają się na wyznaczaniu celów, mierzeniu rezultatów, rozliczaniu z wyników, motywacji pracowników. Ich cechą wspólną jest silna orientacja na uzyskiwanie mierzalnych efektów. Podstawową informacją kosztową używaną na poziomie operacyjnym jest informacja o kosztach bieżących. Należy podkreślić, że jedyną prawdziwą metodą redukcji kosztów

jest eliminowanie działań. Stąd ważnego znaczenia nabiera zastosowanie w przedsiębiorstwach rachunku kosztów działań.

Dla różnych szczebli organizacji zarządzanie kosztami w przedsiębiorstwie oznacza co innego. Większość zasobów jest kontrolowana na poziomie poszczególnych czynności i dlatego tam odbywa się efektywna kontrola. Tak więc, będzie ona realizowana w wyodrębnionych miejscach, powstawania kosztów (MPK). Na poziomie najwyższego kierownictwa firmy zarządzanie kosztami oznacza przede wszystkim lepsze zarządzanie ludźmi (wyznaczanie celów, rozliczanie i motywowanie) oraz podejmowanie lepszych decyzji strategicznych i inwestycyjnych.

System zarządzania kosztami musi odzwierciedlać tę różnicę koncentracji poszczególnych szczebli organizacji. W celu przybliżenia kosztów do miejsc realizacji działalności produkcyjnej, usługowej lub handlowej, a więc do odpowiednich osób (lub ich grupy) odpowiedzialnych za ponoszone koszty, wyodrębnia się w ewidencji miejsca powstawania kosztów.

Zarządzanie kosztami przy pomocy różnych technik dla poziomu strategicznego i operacyjnego przedstawia tabela 2.

Tab. 2. Zarządzanie kosztami

Poziom kontroli	Decyzje inwestycyjne	Decyzje operacyjne
Zakres kontroli kosztów	wpływ na 80% kosztów przedsiębiorstwa	wpływ na 20% kosztów przedsiębiorstwa
Cel działania	długoterminowa poprawa konkurencyjności kosztowej firmy	optymalizacja działalności firmy
Wykorzystywane techniki zarządzania kosztami	– budżetowanie inwestycji – rachunek kosztów docelowych – rachunek kosztów cyklu życia produktu – rachunek kosztów działań – zarządzanie wartością firmy	– budżetowanie – rachunek kosztów zmiennych – rachunek kosztów normatywnych – zarządzanie procesami
Przykład kosztów kontrolowanych	– koszty zatrudnienia – koszt normatywnego zużycia materiałów – koszt amortyzacji i wykorzystania majątku trwałego – koszty finansowe	koszty spowodowane: – niską wydajnością pracy – nieefektywnym zużyciem materiałów i energii – przestojami – nieefektywnością służb administracji i zarządu

Zarządzanie kosztami na poziomie strategicznym

Podstawowym instrumentem kontroli dla poziomu strategicznego (kontroli i sterowania przyszłymi kosztami) będą tzw. koszty docelowe". Rachunek kosztów docelowych[1] odnosi się do fazy planowania i projektowania wyrobów. Jest on też nazywany czasami projektowaniem kosztów, ponieważ dotyczy przyszłych procesów wytwórczych, a jego zastosowanie rozpoczyna się w fazie projektowania produktu oraz planowania cen sprzedaży i wielkości produkcji.

System rachunku kosztów docelowych jest narzędziem zarządzania kosztami, służącym zmniejszeniu wszystkich składników kosztów danego produktu przez cały jego cykl życia przy angażowaniu do udziału w redukcji kosztów: działu badań i rozwoju, działu konstrukcyjnego, wydziałów produkcji, działu marketingu i działu rachunkowości przedsiębiorstwa. W systemie tym określa się oczekiwaną (docelową) cenę sprzedaży danego wyrobu już w fazie jego projektowania oraz odejmuje pożądaną, docelową marżę zysku w celu ustalenia docelowych kosztów własnych wyrobu.

Zwolennicy kosztów docelowych wskazują, że ponad 80% kosztów wyrobów przesądza się w trakcie jego projektowania. Koszty te bardzo trudno zmienić bez modyfikacji projektu wyrobu i jego konstrukcji. Dlatego programy efektywnej kontroli kosztów powinny być kierowane nie tylko na proces wytwarzania, lecz także (a zwłaszcza) na fazę projektowania i przygotowania produktów.

Nadrzędnym celem stosowania systemu kosztów docelowych jest zapewnienie danemu produktowi osiągnięcia wymaganych zysków przez cały okres jego trwania na rynku. Został on szczególnie rozwinięty w firmach japońskich, takich jak: Toyota Motor Corporation, Nissan, Panasonic, Sharp, Daihatsu i inne, ale także w firmach zachodnioeuropejskich. W systemie tym następuje ustalenie kwoty kosztów, po jakich musi być wytwarzany dany produkt o określonych funkcjach i jakości, aby osiągnąć pożądaną marżę zysku przy docelowej cenie, tzn. cenie oczekiwanej i możliwej do osiągnięcia.

Docelowe koszty produktu (K) stanowią różnicę docelowej ceny (c) i „wymaganej marży zysku (z), czyli: $K = c - z$.

Zadaniem systemu kosztów docelowych jest doprowadzenie przyszłych rzeczywistych kosztów wyrobu do poziomu pożądanego poprzez dokładne określenie cech produktu oraz lepsze jego zaprojektowanie i skonstruowanie. Przedsiębiorstwa, stosując system kosztów docelowych, najpierw przeprowadzają badania rynkowe celem oszacowania ceny, jaką klienci będą skłonni zapłacić za produkt posiadający określone właściwości. Ta cena sprzedaży odzwierciedla przyszłe, a nie bieżące warunki rynkowe. Następnie określa się

[1] Koncepcja rachunku kosztów docelowych w prezentowanym kształcie (target costing) została opracowana w firmach japońskich. Odmiany tej metody są stosowane w różnej postaci w krajach europejskich, a także w niektórych polskich przedsiębiorstwach.

tzw. **dopuszczalny koszt produktu** poprzez odjęcie od oszacowanej ceny akceptowanego zysku. Otrzymana suma stanowi maksymalny, jednostkowy koszt własny, który akceptuje zarząd przedsiębiorstwa. Koszt dopuszczalny, wyprowadzony z ceny, jest porównywany z wewnętrznie oszacowanym kosztem produktu, wyprowadzonym z danych produkcyjnych.

Jeśli koszt dopuszczalny jest niższy niż koszt oszacowany, jednostka może wybrać jeden z następujących wariantów działania:

1) projekt produktu lub założenia procesu produkcyjnego zostają zmodyfikowane w celu obniżenia oczekiwanych kosztów; podjęciu decyzji, jakie zmiany są możliwe, pomaga przygotowanie tabeli kosztów, która dostarcza danych o wymaganym zużyciu czynników produkcji, parametrach procesu technologicznego, szczegółowych warunkach projektu;

2) zarząd może zaakceptować niższą, niż pierwotnie wymagana marżę zysku;

3) zarząd może podjąć decyzję o nie wprowadzaniu na rynek w najbliższym okresie danego produktu.

Zmieniając projekt wyrobu zespół specjalistów z różnych działów przedsiębiorstwa może wyeliminować wiele kosztów (podzespołów, materiałów) nie przyczyniających się do wzrostu wartości użytkowej wyrobu, a zatem może zredukować wielkość wcześniej oszacowanego kosztu własnego wyrobu, zrównując go z kosztem dopuszczalnym. Po ostatecznym zatwierdzeniu koszt dopuszczalny staje się celem do osiagnięcia na etapie wytwarzania, czyli kosztem docelowym.

W systemie kosztów docelowych wyróżnia się następujące procedury:

1) planowanie i projektowanie wyrobów wysokiej jakości, które spełniają wymagania klientów,

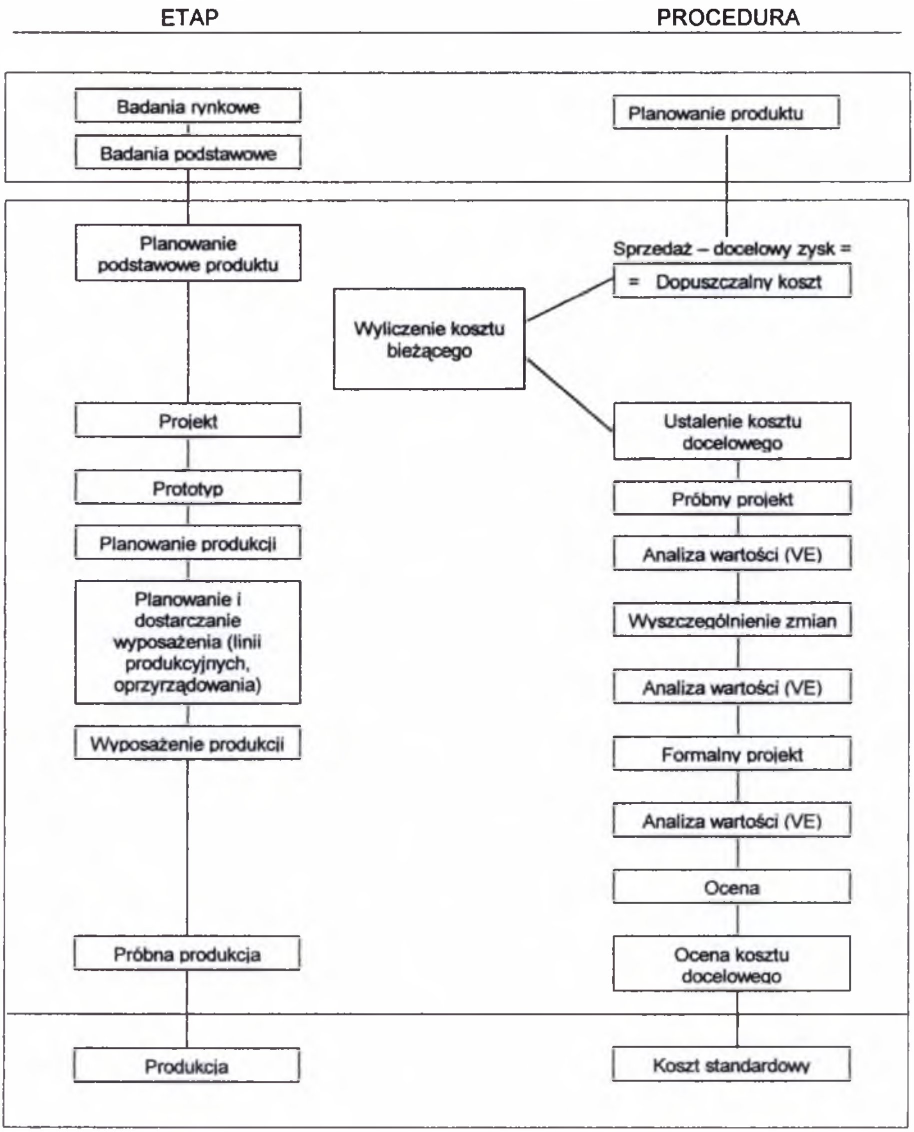
2) ustalenie docelowego kosztu wyrobów przy wykorzystaniu analizy wartości,

3) osiąganie kosztów docelowych na etapie produkcji poprzez wyznaczanie kosztów standardowych (normatywnych).

Etapy procedury kosztów docelowych przedstawia ryc. 1. Wynika z niej, że procedura stosowania systemu kosztów docelowych jest dość złożona.

Koszt docelowy produktu określa kierownictwo firmy, włączając zarazem pracowników do oszacowania kosztów nowego wyrobu. Koszt docelowy ma być osiągany w przyszłości (w trakcie jego produkcji), choć trudny jest do osiągnięcia bez wysiłku różnych grup zatrudnionych w przedsiębiorstwie. Przed jego ustaleniem wylicza się zwykle koszt dopuszczalny drogą odjęcia docelowego zysku założonego przez kierownictwo firmy od przychodu ze sprzedaży. Koszt dopuszczalny jest definiowany jako dozwolony krańcowy koszt produkcji.

Koszt docelowy stanowi dla kierownictwa firmy instrument strategicznego zarządzania kosztami. Okresowa kontrola dochodzenia do poziomu docelowego, badanie odchyleń poszczególnych składników kosztów bieżących od założeń kosztu docelowego i przyczyn jego nieosiagania, stanowi podstawę oceny efektywności działania firmy (ryc. 1).



Ryc. 1. Procedura kosztów docelowych

System kosztów docelowych może funkcjonować niezależnie od prowadzonych w firmie tradycyjnych systemów rachunku kosztów niezbędnych dla potrzeb ewidencji kosztów rzeczywistych i wyceny bilansowej zapasów.

Zarządzanie kosztami na poziomie operacyjnym

Do sterowania kosztami bieżącymi i ich kontroli stosuje się różne instrumenty, a w szczególności:
- rachunek kosztów normatywnych,
- budżetowanie kosztów i przychodów,
- rachunek kosztów zmiennych,
- zarządzanie procesami itp.

Istota kontroli i badania kosztów bieżących polega w szczególności na badaniu przyczyn odchyleń od kosztów wzorcowych (normatywów) określonych poprzez system normatywnych kosztów bezpośrednich i budżety (preliminarze) kosztów pośrednich.

Problematyka rachunku kosztów normatywnych i rachunku nkosztów zmiennych jest na ogół znana w polskich przedsiębiorstwach przemysłowych. Na szczególną uwagę polskich menedżerów zasługuje natomiast rachunek kosztów działań lub procesów (tzw. ABC – Activity Based Costing)[2].

Koncepcja ABC dotyczy sposobu rozliczania kosztów pośrednich na produkty, stanowiąc nową metodę ich pomiaru i kalkulacji. Zgodnie z nią koszty pośrednie są rozliczane na produkty za pomocą wielu różnych podstaw rozliczenia (odniesienia). Niektóre z tych podstaw mogą być proporcjonalne do wielkości produkcji, natomiast inne nie muszą pozostawać w bezpośrednim związku przyczynowo-skutkowym z ilością wytworzonych produktów.

Kalkulacja typu ABC, określana jako kalkulacja kosztów działań lub elementarnych procesów, jest metodą odmienną od tradycyjnych systemów kalkulacji kosztów pośrednich. Koncepcja ABC kładzie nacisk na dobre rozpoznanie przyczyn powstawania kosztów pośrednich oraz znajomość zachowania się tego typu kosztów. Uwzględniając, że w długim okresie większość kosztów pośrednich wytworzenia nie jest stalą, należy poznać czynniki, które powodują, że koszty te zmieniają się w czasie.

Przykładami typów działań powodujących powstawanie kosztów pośrednich są:
- zaopatrzenie w materiały,

[2] Niemiecki odpowiednik „Prozesskostenrechnung" – patrz P. Horvath, R. Mayer: *Prozesskostenrechnung – Der neue Weg zu mehr Kostentransparenz und wirkungsvollen Unternehmensstrategien.* „Controlling" 1989, nr 4. Koncepcja ABC została teoretycznie sformułowana i opublikowana po raz pierwszy w 1988 r. przez dwóch amerykańskich profesorów – Bobina Coopera i Roberta Kaplana (m.in. R. Cooper: *The Rise of Adivity – Based Costing.* Journal of Cost Management, 1989).

– magazynowanie materiałów i półfabrykatów (półproduktów),
– techniczne przygotowanie produkcji,
– utrzymanie maszyn i urządzeń w ruchu,
– kontrola jakości,
– przygotowanie partii produktów do sprzedaży itp.

Zastosowanie koncepcji ABC prowadzi do zmodyfikowania dotychczasowego podziału kosztów na koszty zakupu, wydziałowe, sprzedaży i zarządu. Nadrzędny staje się podział kosztów pośrednich na koszty działań i procesów. W systemie tym istnieje możliwość posługiwania się wieloma stawkami do rozliczenia kosztów pośrednich powiązanych z przyczynami powstawania danego działania, co pozwala na bardziej prawidłowe odniesienie tych kosztów na poszczególne produkty.

W wyniku analizy działań i czynności, potrzebnej do zastosowania systemu ABC, ułatwione staje się wyeliminowanie działań zbędnych, które nie przyczyniają się do zwiększenia jakości i użyteczności produktów. Przy koncepcji ABC są uwzględniane tylko te działania, w wyniku których następuje wzrost użyteczności i jakości produktów. Zastosowanie rachunku kosztów działań prowadzi więc do zwiększenia kontroli gospodarności w przedsiębiorstwie.

Budżetowanie kosztów

Ważnym instrumentem w sterowaniu kosztami bieżącymi i ich kontrolą jest budżetowanie kosztów i przychodów.

Budżetowaniem nazywamy proces przygotowania i opracowania szczegółowych (cząstkowych) budżetów i połączenia ich w jeden spójny budżet główny przedsiębiorstwa. Sporządzenie budżetu jest rezultatem całego szeregu czynności, które składają się na proces budżetowania. Jest formą działalności planowej podporządkowanej przede wszystkim celom finansowym, a nie technologicznym. Jednakże jest to pojęcie o wyraźnie innym zakresie przedmiotowym niż planowanie. Budżetowanie nie obejmuje formułowania celów i zadań planowania, zatem tego, co można by nazwać konceptualizacją planowania. W procesie planowania czynności budżetowania pojawiają się później, na etapie limitowania przychodów i kosztów. Budżetowanie obejmuje również zagadnienia wychodzące poza planowanie, jak chociażby sterowanie procesem wykonania za pomocą trzech zmiennych: czasu, zadań i pieniądza, które są rejestrowane, aktualizowane i korygowane w trakcie realizacji planów. **Proces budżetowania obejmuje zatem realizację, kontrolę oraz rozliczanie wykonania planowych zadań.** Jako sposób sterowania realizacją zadań wyraża ono ściśle strategię finansową firmy.

Głównym celem budżetowania jest zapewnienie efektywnego zagospodarowania – z reguły ograniczonych – zasobów, jakimi dysponuje dane przedsię-

biorstwo. Sam wiodący **budżet roczny może być uznany** za przewidywane sprawozdanie, wyrażające w kategoriach finansowych przyjęty do realizacji na dany rok sposób zagospodarowania (wykorzystania) wszystkich posiadanych przez przedsiębiorstwo zasobów: rzeczowych, ludzkich, finansowych i innych. W toku budżetowania, niezależnie od przyjętej metody czy też obszaru jego zagospodarowania, wyróżnia się dwie podstawowe fazy: sporządzanie budżetu i kontrolę jego wykonania.

Budżet jest liczbowym wyrażeniem planu działania, mającym na celu zastosowanie i koordynację założeń planistycznych. Określa on wydatki i koszty niezbędne dla realizacji planowych zadań rzeczowych. Budżety są opracowywane: a) dla całego przedsiębiorstwa, b) dla zakładów, wydziałów i innych komórek organizacyjnych w ramach przedsiębiorstwa, zwanych centrami lub ośrodkami odpowiedzialności.

Praktyka przedsiębiorstw w krajach o rozwiniętej gospodarce rynkowej (m.in.: RFN, Szwajcaria, Francja, Japonia) wykazała, że szerokie stosowanie budżetów jest szczególnie przydatne w przedsiębiorstwach dużych i średnich. Stosowanie budżetów kosztów i wyników oraz controllingu stanowi podstawowy instrument oddziaływania na koszty przedsiębiorstwa w kierunku ich obniżania.

Pod pojęciem budżetów rozumiemy określenie przewidywanych kosztów (lub wydatków) dla realizacji założonych (planowanych) przedsięwzięć produkcyjnych, technicznych lub marketingowych, a także określenie przewidywanych przychodów i wyników finansowych przedsiębiorstwa. Właściwe wykorzystywanie planów krótko i długoterminowych w sterowaniu jednostką gospodarczą wymaga ich dostosowania do wytyczonej strategii firmy. Pomiędzy strategią, planowaniem i budżetowaniem muszą istnieć wzajemne powiązania, aby została zapewniona ciągłość planowania i spójność budżetów.

Nazwa *budżet – budżetowanie* została przejęta z terminologii amerykańskiej i zaadaptowana na kontynencie europejskim. W terminologii amerykańskiej budżet stanowi plan działania, w którym baza liczbowa pozwala na kontrolę efektów zarządzania za pomocą porównania między przewidywaniami (planem) a wykonaniem. Z kolei słowo control w terminologii amerykańskiej oznacza nie tylko sprawdzenie (kontrolę) wykonania przez porównanie z przewidywaniem (budżetem); istota kontroli polega na działaniu w celu doprowadzenia do zgodności z przewidywaniami. Sprowadza się ona do sprawdzenia, czy wykonanie odpowiada przewidywaniom wyrażonym w budżecie, a potem – w przypadku niezgodności – do podjęcia działań mających na celu poprawę istniejącego stanu rzeczy. Mamy więc do czynienia z budżetową metodą zarządzania (budgetory control), której elementami są: „budżet", tj. plan działania przedsiębiorstwa oraz „kontrola", czyli nadzór nad jego wykonaniem.

W systemie tym następuje kontrola osiągniętych wyników poprzez porównanie ich z budżetami i obliczenie odchyleń, które są podstawą do: a) podjęcia

przez menedżerów działań korygujących, pozwalających na uniknięcie w przyszłości negatywnych działań i zdarzeń, które powodowały w przeszłości niekorzystne odchylenia, b) skorygowania celów i zamierzeń ujętych w budżetach w przypadku wystąpienia nowych okoliczności, które mogą uczynić je nieosiągalnymi.

System sterowania poprzez budżety jest oparty na działaniu mechanizmu sprzężenia zwrotnego, a raport z wykonania budżetu pełni w nim rolę „regulatora" wywołującego zaradcze i korygujące działania kierowników odpowiedzialnych za wykonanie określonych zadań w całym przedsiębiorstwie lub w jego wewnętrznej jednostce. System ten umożliwia więc przeprowadzenie rachunku odpowiedzialności w przedsiębiorstwie za określone działania.

Rachunek kosztów budżetowych[3]

Tworząc budżety kosztów, zwrócić należy uwagę na cechy rachunku kosztów budżetowych, który obejmuje:

* budżet produkcji,
* budżety kosztów bezpośrednich,
* budżety pośrednich kosztów produkcji,
* budżet kosztów ogólnych (ogólnego zarządu),
* budżet marketingu i sprzedaży.

W rachunku tym stosuje się dwie odmiany budżetu kosztów:

a) budżet stały – bazowy (niezmienny), ustalany na podstawie przewidywanej (planowanej) wielkości produkcji i opracowywany dla okresów dłuższych (rocznych),

b) budżet elastyczny (zmienny), sporządzony dla poszczególnych wydziałów produkcyjnych (miejsc powstawania kosztów – ośrodków odpowiedzialności), opracowywany w wielu wariantach, z uwzględnieniem stopnia wykorzystania zdolności produkcyjnej. W zależności od rozmiarów produkcji określa się tu wielkość kosztów budżetowanych.

Budżety elastyczne opracowuje się także dla całego przedsiębiorstwa na krótkie okresy czasowe, np. kwartał, miesiąc, które uwzględniają zmiany w sytuacji na rynku sprzedawanych produktów, np. zmiany w zapotrzebowaniu odbiorców, działanie konkurencji, wprowadzanie na rynek nowych odmian i generacji dostarczanych produktów, zmiany warunków cenowych lub metod wytwarzania. Przy budowie budżetów elastycznych bardzo istotny jest podział kosztów na:

* zmienne – zależne od wielkości wytwarzanej produkcji,

[3] Problematykę metod i technik budżetowania autor przedstawił w ksiażce pod tytułem *Planowanie i budżetowanie działalności przedsiębiorstwa*, PTE, Warszawa 2002.

* stałe – w zasadzie nie ulegające zmianom przy zwiększaniu lub obniżaniu produkcji albo struktury wytwarzanych produktów.

Problematykę powyższą można zaprezentować także w postaci tabelarycznej (tab. 3).

Tab. 3

	Charakterystyka rachunku kosztów budżetowych
Części składowe rachunku kosztów	1) budżet produkcji 2) budżet kosztów bezpośrednich produkcji i kosztów ogólnych 3) kalkulacja za pomocą kosztów standardowych
Rodzaje budżetów kosztów	– stały (niezmienny) ustalony na podstawie przewidywalnej wielkości produkcji – elastyczny (zmienny) sporządzony dla poszczególnych miejsc powstawania kosztów z uwzględnieniem stopnia wykorzystania zdolności produkcyjnej
Budowy elastycznego budżetu kosztów wymaga podziału kosztów na koszty stałe i zmienne	*Koszty stałe* w stosunku do zmian wielkości produkcji można podzielić na: – koszty bezwzględne stałe, – koszty względnie stałe, – koszty mieszane. *Koszty zmienne* stosownie do poziomu wykonanej produkcji dzielą się na: – koszty degresywne, – progresywne, – proporcjonalne
Sposób ustalania wpływu zmian wielkości produkcji na pozycje kosztów (zachowania się kosztów w stosunku do wielkości produkcji)	*Wskaźniki zmienności kosztów* (W_{zk}) dla: – kosztów stałych $W_{zk}=0$ – kosztów zmiennych proporcjonalnych $W_{zk}=1$ – kosztów zmiennych progresywnych $W_{zk}>1$ – kosztów zmiennych degresywnych $W_{zk}<1$

Stosując w praktyce budżetowanie nie wolno zapominać o jego głównym celu – ma to być instrument zwiększający efektywność działalności przedsiębiorstwa. Dlatego dążąc do „ulepszania" budżetowania w przedsiębiorstwie, pamiętać trzeba zarówno o istniejących ograniczeniach, jak i trzeźwo oceniać rzeczywiste możliwości zwiększania tą drogą, użyteczności budżetowania. Mimo że efekty i koszty wdrożenia są często niewymierne, to trzeba jednak mieć świadomość, że koszty związane z funkcjonowaniem powinny być niższe od efektów.

Kontrola budżetowa

Po opracowaniu i wdrożeniu budżetu głównego jest on sukcesywnie oceniany i analizowany oraz porównywany z rzeczywistą realizacją zadań w przedsiębiorstwie. Oznacza to, że budżet jest uznawany za normę (wzorzec), do której porównuje się faktycznie osiągnięte wyniki działalności. Porównanie wraz z analizą, odchyleń od planu, poszukiwaniem ich przyczyn i relacją sprzężenia zwrotnego składa się na etap sterowania budżetowego (kontroli budżetowej). Kluczową rolę w tym etapie pełnią wewnętrzne sprawozdania z wykonania budżetu, określane jako wewnętrzne raporty dokonań. Wewnętrzne raporty są szczegółowymi sprawozdaniami opracowywanymi z różną szczegółowością danych dla:

* zarządu przedsiębiorstwa,
* kierowników niższych szczebli zarządzania (zakładów, wydziałów, działów) porównującymi dane z budżetu z wielkościami faktycznie osiągniętymi w danym okresie przez całą jednostkę gospodarczą lub jej podmiot wewnętrzny.

Budżet wraz z raportami wewnętrznymi stanowią składniki systemu sterowania budżetowego.

Przyjmuje się, że wdrażany w przedsiębiorstwie system kontroli budżetowej może obejmować cztery fazy:

1. Określenie pożądanego stanu. Tworzone są tutaj budżety cząstkowe na ogół według ośrodków odpowiedzialności, a także budżet całościowy (główny) przedsiębiorstwa.

2. Ustalenie stanu rzeczywistego. Informacje te mogą być czerpane z istniejącego w przedsiębiorstwie systemu ewidencji gospodarczej, jak również spoza tego systemu w postaci danych ilościowych, jakościowych i wartościowych.

3. Porównanie stanu pożądanego (planowanego) z rzeczywistym w celu ustalenia ich zgodności lub niezgodności. Najczęściej parametry opisujące stan rzeczywisty różnią się od tego, co było podstawą sporządzenia budżetów. Różnice te mogą dotyczyć:

– zmian w ilości produkcji lub sprzedaży,
– zmian asortymentu wytworzonych produktów,
– zmian technologii wytwarzania itp.

Aby obliczyć odchylenia i dokonać ich oceny, należy doprowadzić do porównywalności dane planistyczne z danymi rzeczywistymi.

4. Analiza odchyleń, która polega na wyjaśnieniu przyczyn i skutków niezgodności porównywanych stanów oraz ustaleniu przedsięwzięć zmierzających do likwidacji tych niezgodności. Informacje opracowywane w tej fazie są wykorzystywane przez system motywacyjny przedsiębiorstwa.

Kontrola wykonania budżetu powinna przebiegać na obliczonych w identyczny sposób wielkościach planowanych i rzeczywistych oraz powinna być

z góry nastawiona na rozwiązywanie problemów, a nie tylko określanie „winnych" nieprawidłowych odchyleń. Tworząc tablice raportów wewnętrznych należy odchylenia wartościowe podzielić na te, które wynikają z różnicy cen oraz odrębnie te, które stanowią odchylenie ilości. Wskazane jest, aby odchylenia te podzielić na zależne i niezależne od danej jednostki organizacyjnej (obszaru gospodarczego), związanej z ośrodkiem odpowiedzialności. Do części tabelarycznej raportu powinien być dołączony opis przyczyn powstałych odchyleń i propozycje odpowiednich kierowników o sposobie ich eliminowania i formie działań naprawczych.

Kontrola w systemie sterowania budżetowego i ustalone odchylenia mogą stanowić podstawę do:

* podjęcia przez zarządzających działań korygujących, pozwalających na uniknięcie w przyszłości negatywnych działań i zdarzeń, które spowodowały w przeszłości niekorzystne odchylenia,

* skorygowania celów i zamierzeń ujętych w budżetach w przypadku wystąpienia nowych okoliczności, które te cele i zamierzenia mogą uczynić nieosiągalnymi.

Raport z wykonania budżetu może być sporządzany w dowolnej częstotliwości. Przyjmuje się na ogół miesięczną częstotliwość ich sporządzania.

Sporządzenie rocznego budżetu odgrywa w przedsiębiorstwie dwojaką rolę: finansową i zarządczą. Role te są wzajemnie ze sobą powiązane. Budżetowanie wspomaga zarządzanie przedsiębiorstwem i to nie tylko na szczeblu zarządu, ale również na niższych szczeblach zarządzania, porządkuje działania przedsiębiorstwa w różnych jego obszarach, koordynuje wysiłki kadry kierowniczej przedsiębiorstwa, ukierunkowując je na realizację celów określonych w budżecie, może motywować do osiągania lepszych wyników, jeżeli wykonanie zadań zawartych w budżecie wiodącym i/lub cząstkowym stanowi jedno z kryteriów oceny kadry kierowniczej. Budżet stanowi zarazem ważny instrument kontroli działań kadry kierowniczej, pozwalający na ocenę, jak poczynania poszczególnych kierowników wpływają, na sytuację ekonomiczno-finansową całego przedsiębiorstwa. Dzięki tym związkom budżet jest również pomocą przy podejmowaniu właściwych decyzji finansowych na szczeblu przedsiębiorstwa. Uwzględnianie w decyzjach, podejmowanych na wszystkich szczeblach zarządzania, ograniczoności zasobów, w tym także finansowych, oraz ukierunkowanie tych decyzji na wzrost zysku sprzyja znaczącej poprawie wyników finansowych.

Dobrowolność stosowania budżetowania przez przedsiębiorstwa sprawia, że w praktyce zakres jego wykorzystania oraz stosowane metody są bardzo różne. W literaturze przytacza się wiele uniwersalnych wskazówek dotyczących sposobu budżetowania, jednak w praktyce każde przedsiębiorstwo powinno w jak największym stopniu uwzględniać w przyjętym systemie budżetowania własną specyfikę i własne potrzeby.

* * *

Przedstawione w powyższym opracowaniu wybrane metody i techniki zarządzania kosztami wskazują jak szeroki zakres charakteryzuje problematykę rachunku kosztów w przedsiębiorstwach.

Wykorzystanie rachunku kosztów i jego elementów składowych w zarządzaniu jednostką gospodarczą jest zależne od inicjatywności kierownictwa tych jednostek.